Taxes assises sur le chiffre d'affaires

Chapitre 4 :
La collecte de TVA

(Version 2006)

Documentation obligatoire : Le code de la TVA

Le régime de la collecte de la TVA implique la détermination du régime d'imposition (section 1), l'étude du fait générateur et de la date d'exigibilité de la TVA (section 2), l'assiette imposable (section 3), les taux d'imposition (section 4), l'imposition des ventes locales des sociétés totalement exportatrices (section 5), le traitement des erreurs (section 6), le régime applicable aux affaires résiliées ou annulées (section 7), le sort de la TVA sur les créances insolvables (section 8) et les exonérations (section 9).

Section 1. La détermination du régime d'imposition

La détermination du régime d'imposition nécessite d'examiner le statut fiscal de l'entreprise, d'apporter les précisions relatives à la séparation entre le régime du produit et le régime des services portant sur ce produit, de distinguer entre production et travail à façon et de distinguer entre le régime à l'importation et le régime intérieur.

§ 1. Régime applicable aux forfaitaires

Aux termes de l'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS, le forfait BIC est libératoire de la TVA. Il en résulte qu'une opération soumise à la TVA par nature, échappe à la TVA lorsqu'elle est réalisée par un forfaitaire, ce qui est en contradiction avec l'article premier du code de la TVA qui dispose que la TVA s'applique quel que soit le statut juridique des personnes qui interviennent pour la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts.

§ 2. Séparation entre le régime applicable au produit et le régime des services qui lui sont rattachés et découpage du régime d'imposition par opération

L'origine de fiscalité douanière explique que la TVA tunisienne retient un mode d'imposition basé essentiellement sur le découpage en opérations portant sur les produits (importation, production, services rattachés, vente, etc...) et non sur l'ensemble des opérations portant sur les produits au sens de cycle complet relatif à un produit. Ainsi, le régime fiscal applicable à un bien n'est pas nécessairement le même que celui applicable aux services portant sur ce bien. Cette séparation entre le régime applicable à un produit et le régime applicable aux services qui le rendent utilisable constitue, pour certains biens, une limitation objective au régime de faveur qui leur est accordé.

À titre d'exemples, on peut énumérer les situations suivantes :

1- L'importation, la fabrication et la vente des appareils destinés à l'usage des handicapés physiques sont exonérées de TVA. En revanche, la réparation de ces appareils est soumise à la TVA au taux de 18%.

2- La réparation d'un bien passible de la TVA à 29% ou à 10% ou à 6% est, généralement, soumise à la TVA au taux de 18%.

3- La fabrication par soi-même des produits de bijouterie est exonérée de TVA. La même fabrication portant sur des matières appartenant à autrui qui devient travail à façon (prestations de services) est soumise à la TVA au taux de 18%.

4- La revente de journaux est exonérée de TVA. La vente de journaux pour compte d'autrui moyennant commission rend ladite commission passible de la TVA au taux de 18%.

5- Lorsqu'un bien d'équipement est éligible au régime suspensif, tous les services nécessaires à son acquisition restent soumis à la TVA.

Quant au découpage du régime d'imposition par opération, il consiste à définir le ou les régimes applicables selon différentes combinaisons : soit le mode qui consiste à fixer un même régime applicable à un produit à tous les stades (importation, production, vente) soit en dissociant entre les différents stades du processus économique en taxant à l'importation et non le régime local ou l'inverse par exemple.

Un autre exemple permet d'illustrer ce mode de définition des régimes d'imposition en dissociant entre les différents stades du processus économique : les produits alimentaires peuvent être imposables ou exonérés au stade de la production, ils sont hors du champ d'application de la TVA au stade du commerce de gros et exonérés au stade du commerce de détail.

§ 3. Distinction entre production et travail à façon

1. Définitions

• **La production :** Au sens fiscal, la production désigne l'acte de fabrication d'un produit à partir des matières appartenant au fabricant entièrement par soi-même ou en faisant recours à des sous-traitants.

• **Le travail à façon :** Appelé des fois sous-traitance, le travail à façon consiste à transformer des matières ou travailler sur un produit appartenant à autrui (généralement le client) dénommé donneur d'ouvrage.

Pour qu'il y ait travail à façon, le prestataire ou façonnier doit :

- ne pas être propriétaire du produit mis en œuvre qui sera restitué après œuvraison au propriétaire,
- adapter ou bien transformer un objet ou un produit sans fournir, en principe, de matière première.

2. Intérêt de la distinction

Le travail à façon est traité au regard de la TVA comme une prestation de service soumise, sauf disposition contraire, à la TVA au taux normal. Ainsi, à moins qu'il ne soit expressément exonéré ou soumis à un autre taux spécifique, le travail à façon est imposable au taux normal et ce, même si le produit final sur lequel porte la façon est exonéré ou passible d'un taux différent du taux normal de 18%.

Quant à l'assiette imposable chez le façonnier, elle est constituée par le prix facturé en rémunération du travail à façon et non le prix du produit fini incluant la matière fournie par le client.

§ 4. Distinction entre le régime à l'importation et le régime intérieur

Si en règle générale, le régime applicable à l'importation d'un produit est le même que celui applicable à ce produit en régime intérieur, il existe néanmoins des régimes différenciés à l'un et à l'autre.

La TVA tunisienne définit le régime applicable opération par opération dans le processus économique, en distinguant, notamment, entre :

- l'importation,
- la production,
- le travail à façon,
- la vente en gros,
- la vente au détail,
- le transport,
- le service qui utilise des biens,

- et les services portant sur le bien.

Ainsi, lorsqu'une disposition permet l'exonération de l'importation, la production et la vente, elle maintient imposable le transport, le service qui utilise ledit bien (hôtellerie, clinique médicale, etc...) et les services portant sur le bien.

De même, un produit hors du champ d'application en régime intérieur (produit agricole) est imposable à l'importation sauf exonération expresse.

Section 2. Fait générateur et exigibilité

Le fait générateur peut être défini comme étant **l'événement qui fait naître une créance au profit du fisc.**

L'exigibilité est **l'événement qui rend exigible** une créance née au profit du fisc.

Selon le code de la TVA, le fait générateur coïncide avec l'exigibilité et intervient au même moment sauf pour les opérations dont le montant est égal ou supérieur à 1000 D TTC conclues avec l'Etat et organismes assimilés et travaux immobiliers effectués pour le compte de l'Etat, des collectivités publiques locales et des établissements publics à caractère administratif et entreprises publiques.

L'identification et **la reconnaissance du fait générateur** permet de déterminer **le régime de taxation applicable** à l'opération : taux et modalité de détermination de l'assiette en cas de changement de législation.

L'exigibilité détermine le mois au titre duquel l'opération imposable doit être déclarée et la TVA acquittée au fisc et par là même la date à partir de laquelle se décompte **le délai de reprise** (ou de prescription) qui permet à l'administration de vérifier la taxe due sur l'opération.

Les règles de reconnaissance du fait générateur et de la date d'exigibilité de la TVA sont définies par **l'article 5 du code de la TVA qui dispose** :

«Le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué :

1) pour les importations, **par le dédouanement de la marchandise** ;

2) pour les ventes, **par la livraison de la marchandise**. Toutefois, pour **les ventes des biens immobiliers** ainsi que pour les échanges d'immeubles, le fait générateur est constitué par **l'acte qui constate** l'opération ou à défaut par **le transfert de propriété** ;

3) pour les prestations de service, par **la réalisation du service** ou par **l'encaissement du prix ou des acomptes** lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service ;

4) pour les biens que les redevables se livrent à eux-mêmes, par **la première utilisation des biens** ;

5) pour les **travaux immobiliers**, par **l'exécution partielle ou totale de ces travaux**. Toutefois :

a) la constatation du fait générateur ne peut être postérieure à la facturation totale. L'établissement des décomptes provisoires, de mémoires ou factures partiels rend exigible la taxe sur la valeur ajoutée ;

b) les entreprises de travaux publics et de bâtiment effectuant des travaux pour le compte de l'État, des collectivités publiques locales, des établissements publics à caractère administratif, acquittent la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs encaissements afférents aux dits travaux. Dans ce cas, le fait générateur tel que prévu au point 3 ci-dessus détermine le taux de la taxe applicable.

6) Par l'encaissement des montants égaux ou supérieurs à 1000 D TTC payés par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics. Dans ce cas, le fait générateur tel que prévu aux points 2 et 3 ci-dessus détermine le taux de la taxe applicable».

La confusion entre fait générateur et date d'exigibilité entretenue par cet article n'est pas de nature à en faciliter la compréhension car il ne peut y avoir deux types de fait générateur pour la même opération.

Lorsque le fait générateur est dissocié de la date d'exigibilité, la primauté est donnée à la date d'exigibilité chez le vendeur en matière d'obligation de déclaration et de paiement, alors que c'est le

fait générateur qui prévaut chez l'acquéreur en ce qu'il détermine la date à partir de laquelle l'acquéreur acquiert son droit à déduction.

Dans le cas des opérations dont les montants sont égaux ou supérieurs à 1000 D TTC conclues avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics où la loi ne rend la TVA exigible qu'à l'encaissement, on parle de TVA exigible à l'encaissement par opposition à la TVA exigible sur les débits.

Dans ce cas, la date d'encaissement correspond à la date de mise à la libre disposition de la recette :

- Espèces et chèques : la remise des espèces ou du chèque vaut encaissement même si dans le cas du chèque, le bénéficiaire ne le présente pas immédiatement à l'encaissement au crédit de son compte bancaire.

En revanche, le chèque retourné impayé ne constitue pas une recette tant qu'il n'a pas été encaissé de nouveau.

Lorsque le chèque est adressé par voie postale, la date d'encaissement est celle de sa réception par le bénéficiaire.

- Virement bancaire ou postal : l'encaissement est constitué par l'inscription au crédit du compte du contribuable.

- Dation en paiement : lorsque le paiement est effectué non en monnaie mais par la remise d'un bien ou d'une valeur équivalente, l'encaissement est constitué par le transfert de propriété.

- Effet de commerce : la date d'encaissement correspond dans ce cas à la date d'échéance.

Une difficulté se pose, néanmoins, lorsque l'effet est présenté à l'escompte. Doit-on considérer l'escompte comme équivalent encaissement ou doit-on le considérer comme un simple concours de crédit bancaire ?

À notre avis, l'escompte d'un effet s'analyse comme une simple opération de crédit bancaire à court terme et il faudra attendre le sort de l'effet à l'échéance pour savoir s'il y a encaissement ou non.

§ 1. Les importations

Le fait générateur et la date d'exigibilité sont constitués par le dédouanement de la marchandise. Le dédouanement est matérialisé par l'accomplissement des formalités douanières et la liquidation des droits et taxes à l'importation (payable éventuellement par obligation cautionnée).

§ 2. Les ventes de produits

Le fait générateur est constitué par la livraison qui se confond généralement avec la facturation. Quant à la date d'exigibilité, il convient de distinguer entre les opérations dont les montants sont égaux ou supérieurs à 1000 D TTC conclues avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics et les autres affaires.

La TVA est exigible à l'encaissement au titre des opérations dont les montants sont égaux ou supérieurs à 1000 D TTC conclues avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics alors que la date d'exigibilité se confond avec le fait générateur pour les autres affaires. Dans ce dernier cas, on parle de TVA sur les débits par opposition au régime de la TVA sur les encaissements.

Dans le cas où la TVA est due sur les débits, les modalités de paiement n'ont aucune incidence sur la date d'exigibilité de la TVA collectée sur les ventes de produits. Ainsi, les avances reçues sur ventes de biens ne rendent pas la taxe exigible avant l'intervention de la livraison. De même, l'octroi d'un délai de paiement ne reporte pas la date d'exigibilité de la taxe.

La livraison est définie par le code des obligations et des contrats dans son article 592 comme suit : «La délivrance a lieu lorsque le vendeur ou son représentant se dessaisit de la chose vendue et met l'acquéreur en mesure d'en prendre possession sans empêchement».

§ 3. Ventes et échanges d'immeubles et de fonds de commerce

Pour les ventes de biens immobiliers et de fonds de commerce ainsi que leurs échanges, le fait générateur et la date d'exigibilité sont constitués par l'acte qui constate l'opération ou à défaut par le transfert de propriété. Il est rappelé que les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce ne sont assujetties à la TVA que lorsqu'elles sont effectuées par les personnes qui, habituellement achètent ces biens en vue de leur revente. De même, sont soumis à la TVA au taux de 18%, les ventes d'immeubles à usage professionnel par les promoteurs immobiliers.

§ 4. Les prestations de services

Le fait générateur de la TVA est constitué pour les prestations de services par l'encaissement des acomptes ou du prix s'ils interviennent avant la réalisation du service et au plus tard lors de la réalisation du service qui se traduit généralement en pratique par une facturation totale ou partielle du service réalisé.

Quant à la date d'exigibilité, elle se confond toujours avec le fait générateur lorsque l'encaissement du prix ou des acomptes intervient antérieurement à la réalisation du service.

Lorsque le fait générateur intervient à la réalisation du service, la date d'exigibilité de la TVA diffère selon qu'il s'agit des opérations dont les montants sont égaux ou supérieurs à 1000 D TTC conclues avec un organisme ou une entreprise publics ou avec un client privé.

Pour les services dont les montants sont égaux ou supérieurs à 1000 D TTC conclus avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics, l'exigibilité de la TVA est reportée à l'encaissement.

En revanche, pour les services réalisés avec les clients autres que les organismes et entreprises publics, le fait générateur et la date d'exigibilité se confondent ; la TVA est due sur les débits.

Concernant les loyers à usage professionnel passibles de la TVA, la date du fait générateur et de l'exigibilité se réalise lors de l'encaissement s'il intervient à l'avance ou à la date d'échéance, que le loyer ait été encaissé ou pas.

§ 5. Travaux immobiliers réalisés pour le compte des clients du secteur privé

Le fait générateur pour les travaux immobiliers est constitué par l'exécution partielle ou totale des travaux. Néanmoins, l'établissement des décomptes provisoires, de mémoires ou factures partiels fait naître le fait générateur et rend exigible la taxe sur la valeur ajoutée.

De même, la reconnaissance du fait générateur ne peut, dans tous les cas de figure, être postérieure à la facturation totale. Pour ce type de travaux, la date d'exigibilité et le fait générateur se confondent.

Dans une prise de position (1757) du 13 décembre 1999, la DGELF a précisé que le fait générateur de la TVA au titre de la retenue de garantie sur travaux immobiliers est celui défini par le point 5 de l'article 5 du code de la TVA applicable aux travaux immobiliers.

§ 6. Travaux publics et de bâtiment effectués pour le compte de l'Etat, des collectivités publiques locales et des établissements publics à caractère administratif

La TVA due à ce titre par les entreprises de travaux publics et de bâtiment est acquittée sur les encaissements.

Dans ce cas, le fait générateur et la date d'exigibilité ne se confondent pas. Alors que la date d'exigibilité intervient à l'encaissement, la reconnaissance du fait générateur qui détermine le taux de la taxe applicable et l'assiette taxable est régie par les règles suivantes : le fait générateur intervient par la réalisation des travaux ou par l'encaissement du prix ou des acomptes lorsqu'ils interviennent avant la réalisation des travaux.

La réalisation des travaux est matérialisée par les décomptes provisoires et le décompte définitif.

§ 7. Ventes d'immeubles bâtis ou de terrains lotis par les promoteurs immobiliers

Le BODI 2000/31 (note commune n° 19/2000) précise que «le fait générateur de la TVA relative à la vente par les promoteurs immobiliers de terrains lotis ou d'immeubles bâtis **est constitué par l'acte**

qui constate l'opération ou **à défaut, par le transfert de propriété** et ce, conformément aux dispositions de l'article 5 paragraphe 2 du code de la TVA.

Il s'ensuit que la TVA est exigible à partir de la date de l'acte de vente des terrains lotis ou des immeubles bâtis ou de celle de la promesse de vente lorsque cette promesse est assimilée à une vente c'est à dire lorsqu'elle répond aux conditions prévues par l'article 580 du code des obligations et des contrats à savoir, le consentement des contractants, l'un pour vendre, l'autre pour acheter et l'accord sur la chose, sur le prix et sur les autres clauses du contrat ainsi que la livraison de l'immeuble.

Dans tous les cas, la constatation du fait générateur ne peut être postérieure à la date de la conclusion du contrat de vente».

§ 8. Production immobilisée (livraison à soi-même d'immobilisations corporelles)

Les travaux permettant à une entreprise assujettie de produire une immobilisation pour son propre usage sont passibles normalement de la TVA. Leur constatation comptable est effectuée par la comptabilisation de l'immobilisation produite à l'actif par le crédit d'un compte de produit compte «72 production immobilisée». Toutefois, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA ne sont pas réalisés par cette prise en compte comptable, mais par **la première utilisation de l'immobilisation**. Cette opération reste sans effet pour un assujetti total ou lorsqu'elle est affectable au secteur soumis à la TVA d'un assujetti partiel, puisqu'elle fait naître en même temps à son profit un droit à déduction d'égal montant.

En revanche, lorsqu'elle est affectée au secteur non assujetti, elle ne donne aucun droit à déduction alors que la déduction s'effectue selon le prorata lorsqu'elle est affectée au secteur commun.

§ 9. Biens livrés d'un secteur taxable à un secteur non taxable au sein d'une même entreprise et biens livrés à soi-même mais exclus du droit à déduction

Lorsqu'une entreprise regroupe deux secteurs, l'un taxable de plein droit, alors que l'autre se trouve en dehors du champ d'application de la TVA ou exonéré, toute livraison de biens du secteur taxable au secteur non taxable est passible de la TVA.

L'utilisation du bien par le secteur non taxable déclenche le fait générateur et l'exigibilité de la TVA.

Un exemple est donné par les livraisons d'aliments de bétail que se livre à elle-même une entreprise de fabrication d'aliments composés pour le bétail et d'élevage de bétail du secteur assujetti à son secteur d'élevage d'animaux.

Le même régime s'applique aux livraisons à soi-même de biens exclus du droit à déduction.

Un autre exemple est donné par une entreprise de vente de voitures de tourisme pour les voitures de tourisme et les pièces de rechange qu'elle se livre à elle-même pour l'usage de ses services.

En revanche, la **livraison à soi-même de services** n'est pas visée par la loi et n'entraîne à l'état actuel du texte **aucune taxation**.

§ 10. Incidence des encaissements sur le fait générateur et l'exigibilité de la TVA

Pour les affaires conclues avec le secteur privé, lorsque le fait générateur est déclenché par la livraison et son corollaire la facturation, l'encaissement du prix, comme les acomptes et avances reçus n'ont aucune incidence sur le fait générateur et la TVA collectée. Il existe néanmoins des secteurs où la livraison et l'encaissement sont généralement concomitants tel que par exemple le commerce de détail des grandes surfaces.

En revanche, les encaissements intervenus avant la réalisation du service déclenche le fait générateur de la TVA sur les services. Mais, une fois le service réalisé et en principe facturé, l'encaissement du reliquat restant dû sur le prix du service rendu n'a plus d'incidence sur l'exigibilité de la taxe.

Quant aux opérations dont les montants sont égaux ou supérieurs à 1000 D TTC conclues avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics, la TVA est toujours exigible sur les encaissements même si le fait générateur se situe à une date différente.

Section 3. Assiette

L'article 6 du code de la TVA distingue entre le régime intérieur et le régime d'importation. De même, les ventes de biens faites par les fabricants ou les grossistes sont taxées différemment selon qu'elles sont faites à un assujetti ou à un non assujetti.

Sous-section 1. Régime intérieur

§ 1. Principe

Le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services, tous frais, droits et taxes inclus, ainsi que la valeur des objets remis en paiement, à l'exclusion :

1) de la taxe sur la valeur ajoutée elle même,

2) des subventions d'exploitation (reçues pour compenser une insuffisance de prix),

3) des prélèvements conjoncturels et de compensation,

4) de la redevance sur les télécommunications.

En outre, les sommes perçues au titre de la consignation et du non retour des emballages consignés ne sont pas comprises dans la base imposable. Par là même, les emballages destinés à être donnés en consignation n'ouvrent pas droit à déduction lors de l'achat.

En revanche, les taxes professionnelles font partie de l'assiette taxable à la TVA.

Il résulte des principes énoncés que la TVA est assise notamment sur le prix droit de consommation et taxe professionnelle inclus. Cette taxation en cascade n'est pas compatible avec la transparence des taux d'imposition.

a) Éléments faisant partie de l'assiette taxable :

- Le prix total du produit ou de la prestation après déduction des avoirs, des réductions de prix et des éléments exclus de l'assiette taxable ;

- Toute majoration de prix à quel que titre que ce soit ;

- Tout impôt indirect autre que la TVA elle-même et autre que les prélèvements conjoncturels et de compensation. Se trouvent ainsi inclus dans l'assiette imposable la taxe professionnelle de compétitivité et le droit de consommation.

b) Éléments exclus de l'assiette taxable :

Trois sortes d'éléments sont exclus de l'assiette taxable : ceux expressément exclus par la loi, les éléments non taxables en raison du fait qu'ils ne constituent pas la contrepartie d'une affaire et les éléments qui constituent une dette personnelle de l'acheteur :

1) Éléments exclus de l'assiette taxable par l'article 6 du code de la TVA :

- Les prélèvements conjoncturels et les taxes de compensation.

- Les sommes perçues au titre de la consignation et du non retour des emballages consignés ;

- Les subventions d'exploitation destinées généralement à compenser le prix de vente du produit lorsque ce prix est fixé par l'autorité administrative à un prix à la vente inférieur au prix du marché. Bien que s'analysant comme un complément de prix, les subventions d'exploitation ne sont pas passibles de TVA.

Il en est de même des subventions destinées à encourager une action en compensant une partie des dépenses encourues ainsi que les subventions d'équipement.

- La redevance sur les télécommunications.

2) Éléments exclus de l'assiette taxable en raison du fait qu'ils ne constituent pas la contrepartie d'une affaire :

- Les frais de protêts, intérêts moratoires conventionnels (clause dite pénale) ou judiciaires et indemnités de résiliation de contrat qui ne constituent pas la contrepartie d'une affaire mais la réparation d'un préjudice à la suite d'une carence du tiers. Le régime des intérêts moratoires reste, néanmoins, assorti d'incertitude : après avoir considéré cet élément exclu de l'assiette taxable, la doctrine administrative le soumet de nouveau à la TVA, tantôt au taux de 6% et tantôt au taux applicable à l'opération taxable.

- L'indemnisation de l'assurance.

3) Éléments exclus de l'assiette taxable en raison du fait qu'ils constituent une dette personnelle de l'acheteur :

- Le timbre sur factures de 200 millimes ;

- Les droits d'enregistrement et de timbre à la charge de l'acquéreur.

c) Régime et différentes modalités de réduction de prix :

Les réductions de prix peuvent revêtir plusieurs formes. Sauf exceptions dues à une négligence au niveau de l'organisation de l'entreprise, les réductions de prix diminuent l'assiette passible de la TVA.

(1) Remise et Rabais accordés sur facture : Ces remises et rabais sont déduits de l'assiette **imposable qui ressort sur la facture.**

(2) Remise en quantité : De nombreux usages dans certains secteurs font que l'entreprise accorde une remise en quantité en facturant une quantité différente de la quantité livrée. Sans préjudice des dispositions régissant le domaine de la concurrence et des prix, les remises accordées en quantité ne sont pas passibles de la TVA. Elles doivent néanmoins, pour éviter toute contestation, être mentionnées sur la facture et être justifiées par les conditions générales de ventes de l'entreprise.

(3) Remises, Rabais et Ristournes accordés hors facture : Pour venir en déduction de l'assiette imposable, les remises, rabais et ristournes accordés hors facture doivent donner lieu à une facture d'avoir faisant ressortir le montant hors TVA de la réduction et le montant subséquent de la TVA (ainsi que des autres taxes sur le chiffre d'affaires éventuelles) ou une facture rectificative annulant et remplaçant la facture initiale.

(4) Escompte de règlement : L'escompte de règlement peut être porté sur la facture, auquel cas les montants sont rectifiés pour tenir compte de l'incidence de l'escompte sur l'assiette et sur la TVA.

En revanche, dans le cas où l'escompte de règlement est accordé hors facture, et qu'il n'est pas possible de porter les rectifications nécessaires adéquates sur l'ensemble des exemplaires de factures, il est nécessaire de matérialiser cet escompte par une facture d'avoir pour le soustraire de l'assiette imposable.

La doctrine administrative affirme que : «Les réductions de prix accordées sur facture ne font pas partie de l'assiette taxable, mais il peut arriver que des ristournes, rabais ou remises soient accordés au client postérieurement à l'établissement de la facture, que celle-ci ait été payée ou non. S'il en est ainsi, le montant initial de la vente ayant diminué, celui de la taxe devrait subir le même sort dans la même proportion.

Or, le vendeur a versé le montant initial de la taxe facturée et l'acquéreur a déduit le même montant de taxe dont il est redevable.

L'opération doit donc, pour pouvoir être prise en considération, donner lieu à l'établissement d'un écrit la constatant. Cet écrit peut être soit une facture rectificative de la première avec mention d'annulation et de remplacement de cette dernière, soit, encore une facture d'avoir comportant l'identité complète du vendeur, les références de la ou des factures initiales et le montant du rabais, de la ristourne ou de la remise.

Ce n'est qu'au vu de l'une de ces pièces que le vendeur déduirait de la masse des taxes dont il est redevable au titre du mois de l'opération, la taxe afférente à la réduction de prix accordée. Quant au client assujetti, il doit, s'il a déjà opéré la déduction de la taxe figurant dans la facture initiale, amputer la masse des déductions auxquelles il prétend au titre du mois de l'opération du montant de la taxe correspondant à la diminution du prix justifié par la facture rectificative ou par la note d'avoir».

Dans le cas du commerce de détail, l'escompte de règlement ou la remise sont accordés sur un montant TTC. C'est le montant net TTC qui est ventilé entre les différents taux d'imposition et qui donne lieu à défalcation entre le montant hors TVA et la TVA.

(5) Pénalités de marchés et réductions contractuelles : Selon la Direction Générale des Impôts, «La réduction de prix peut aussi être accordée contractuellement par l'une des parties à l'autre à titre de pénalités pour livraison tardive. Tel le cas d'un marché conclu livrable à une date fixée et pour lequel il est prévu qu'en cas de retard dans la livraison, le prix convenu serait réduit d'un montant arrêté, fixe ou variable, en fonction de la durée du retard.

L'opération en question s'analyse en une simple réduction de prix non soumise à la taxe».

§ 2. Cas particuliers

L'assiette des opérations suivantes est déterminée selon des règles particulières :

(1) La taxe sur la vente de titres de transport de personnes vers l'étranger est liquidée au taux de 18% sur la base d'une quote-part égale à 6% du montant brut du titre de transport, que ce titre soit vendu par le transporteur pour son propre compte ou pour le compte d'autrui.

(2) La taxe sur la vente d'immeubles ou de fonds de commerce effectuée par les personnes qui, habituellement, achètent ces biens en vue de leur revente, est liquidée sur la base de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, tous frais, droits et taxes inclus, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Exemple : Soit un marchand de biens qui vend un immeuble au prix TTC de 150.000 D acquis pour un coût de 100.000 D. La TVA due sur cette vente est calculée comme suit :

Prix de vente de l'immeuble TTC	150.000
(moins) Coût d'achat tous frais et taxes inclus	- 100.000
Assiette, TVA comprise	50.000
TVA collectée = (50.000 x 18) / 118	7.627,118

(3) Pour les ventes réalisées par les commerçants assujettis à la TVA et portant sur des produits acquis auprès des forfaitaires, la TVA est assise sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

Néanmoins, la note commune n° 5 de l'année 1991 (DGI 91/06) a conditionné le bénéfice de cette disposition à la mention sur les factures de vente du commerçant assujetti du prix d'achat, du prix de vente et de la différence taxable !

Exemple 1 : Soit un commerçant assujetti à la TVA qui achète au mois de janvier N auprès de plusieurs fabricants de meubles soumis au régime forfaitaire 15 meubles au prix unitaire de 1.000 D la pièce appuyé par des factures d'achat pour un montant total de 15.000D. Ce dernier revend au mois de février N la même quantité pour un prix unitaire de 1.200 D la pièce, soit un prix total de 18.000 D HT.

Dans ce cas, les factures de vente doivent faire apparaître à chaque fois, le prix de vente, le prix d'achat et la différence entre ces deux éléments qui servira d'assiette à soumettre à la TVA.

La déclaration à déposer au mois de mars N doit comprendre les éléments suivants :

- TVA déductible : Néant

- CA taxable : 18.000 - 15.000 3.000

- TVA due à 18% : 540

Exemple 2 : Tout en reprenant les données de l'exemple 1, on suppose que ce même commerçant achète, durant la même période, mais auprès de fournisseurs soumis au régime réel, 10 produits pour un prix total de 1.200 D H.T, qu'il revend au prix de 1.800 D H.T.

Ce commerçant détermine la TVA due sur l'ensemble de ses ventes sur la base de deux assiettes différentes :

- Au cas où les ventes portent sur des articles achetés uniquement auprès des forfaitaires, les factures ainsi que la déclaration de TVA y afférente seront libellées comme analysé à l'exemple 1.

- Au cas où les ventes portent à la fois sur des articles achetés auprès de forfaitaires et d'assujettis au réel, les factures doivent faire apparaître distinctement d'une part, les données de l'exemple précédent et, d'autre part, le chiffre d'affaires HT selon le régime du droit commun.

Ainsi, la déclaration du mois de mars N doit faire apparaître les éléments suivants :

- TVA déductible = 1.200 x 18%	216
- Chiffre d'affaires taxable = 3.000 + 1.800	4.800
- TVA due au taux de 18% = 4.800 x 18%	864
- TVA à acquitter = 864 - 216	648

(4) Pour les livraisons à soi-même c'est-à-dire :

- les livraisons à soi-même d'immobilisations corporelles par les assujettis,

- les livraisons de biens autres qu'immobilisations corporelles que les assujettis se font à eux mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs diverses exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée ou qu'ils ne sont pas admis au bénéfice du droit à déduction,

l'assiette est constituée par **le prix de vente pratiqué pour des biens similaires ou à défaut, par le prix de revient déterminé au moment de l'exigibilité de la taxe**.

(5) En cas de disparition injustifiée de biens ou de marchandises, l'assiette est constituée par le prix de revient. Constituent selon la doctrine administrative des disparitions justifiées et ne donnent pas lieu de ce fait au reversement de la TVA les disparitions suite aux événements suivants : vol ayant donné lieu à plainte, inondation, incendie, détournement frauduleux, destruction volontaire prouvée.

(6) Pour les opérations d'échange de marchandises ou de biens taxables (autres que les immobilisations soumises à la régularisation), l'assiette est constituée par la valeur des biens ou marchandises livrés en contrepartie de ceux reçus, majorée éventuellement de la soulte, et ce, entre les mains de chaque co-échangiste.

Chacun des co-échangistes est considéré comme effectuant une vente soumise à la TVA selon le régime qui lui est approprié et un achat ouvrant droit à déduction selon les règles régissant la déduction de la TVA.

(7) Pour les dons en nature : Les assujettis à la TVA ne sont pas tenus de payer le montant de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les dons en nature accordés à l'Union Tunisienne de Solidarité Sociale, et ce, dans la limite de 1% de leur chiffre d'affaires annuel hors taxe sur la valeur ajoutée.

L'évaluation du montant des dons en nature s'effectue au niveau de l'entreprise donatrice sur la base du prix de revient hors taxe sur la valeur ajoutée.

Toutefois, les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée sont tenus de payer le montant de la taxe sur la valeur ajoutée supportée par les dons en nature accordés à l'Union Tunisienne de Solidarité Sociale, pour ce qui dépasse la limite susvisée, ou à d'autres associations. Dans ces cas, la taxe sur la valeur ajoutée est liquidée sur la base du prix de revient hors taxe sur la valeur ajoutée et en appliquant le taux de la TVA relatif au produit objet du don. La taxe sur la valeur ajoutée est payée dans les délais suivants :

- durant le mois de janvier de l'année qui suit l'année de l'octroi du don pour la taxe sur la valeur ajoutée relative aux dons en nature accordés à l'Union Tunisienne de Solidarité Sociale pour ce qui dépasse la limite susvisée ;

- durant le mois qui suit le mois de la livraison du don pour les dons en nature accordés à d'autres associations.

Les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée qui accordent des dons en nature, doivent pendant le mois qui suit le mois de la livraison desdits dons communiquer au bureau de contrôle des impôts compétent un état comportant notamment :

- les noms, adresses et matricule fiscal des bénéficiaires des dons en nature,

- la date de la livraison du don en nature,

- la liste des dons en nature, le prix de revient et le taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicable au produit objet du don.

(8) Entreprises dépendantes :

a) lorsqu'une entreprise est placée sous la dépendance d'une entreprise dont le siège est situé hors de Tunisie, la taxe sur la valeur ajoutée est assise comme en régime intérieur ;

b) lorsqu'une entreprise vendeuse assujettie et une entreprise acheteuse non assujettie sont dans la dépendance l'une de l'autre, la taxe sur la valeur ajoutée due par la première est assise non sur la valeur des livraisons qu'elle effectue à la seconde, mais sur le prix de vente pratiqué par cette dernière. Toutefois, cette disposition ne s'applique pas en ce qui concerne les produits livrés par quantités importantes et habituelles à des tiers au même prix que celui consenti entre elles par les entreprises dépendantes.

Cette disposition présente un intérêt limité depuis l'assujettissement obligatoire du commerce de détail dont le chiffre d'affaires annuel atteint ou dépasse 100.000 dinars.

(9) Lorsqu'une personne effectue concurremment diverses catégories d'opérations taxables, le chiffre d'affaires est déterminé en appliquant à chaque catégorie d'opérations les règles qui lui sont propres.

(10) Lorsque l'assiette n'est pas définie autrement, elle est déterminée par le montant brut des rémunérations reçues ou des recettes réalisées à quelque titre que ce soit à l'occasion de la réalisation des opérations taxables. Cette disposition confuse du code de la TVA ne saurait autoriser de considérer le montant de la recette comme constituant une assiette hors TVA. Ainsi, lorsqu'il convient de déterminer l'assiette à partir d'une recette, la recette constitue toujours le montant TVA comprise.

(11) Pour les entreprises ayant la qualité d'opérateur de réseau de télécommunications soumis à la redevance sur les télécommunications, la TVA est assise sur le prix hors redevance et hors TVA.

§ 3. Ventes des fabricants, artisans et grossistes à un non assujetti

Aux termes du paragraphe 10 de l'article 6 du code de la TVA, les ventes réalisées par les assujettis à la TVA à des non assujettis sont soumises à une majoration d'assiette passible de la TVA de 25%.

Sont, néanmoins, exclues de cette majoration d'assiette :

1- Les ventes de produits alimentaires ;

2- Les ventes de médicaments ;

3- Les ventes de produits pharmaceutiques ;

4- Les ventes de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix ;

5- Les ventes réalisées par les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée au profit de l'Etat, des établissements publics à caractère administratif et des collectivités locales ;

6- Les ventes des commerçants détaillants.

7- De même, son dispensées de la majoration de 25% les ventes faites aux personnes autorisées à acheter avec dispense de la majoration de TVA. La dispense de majoration est accordée par l'administration fiscale à certaines personnes tels que les assujettis de droit à qui l'on attribue un code de non assujetti total (producteurs de produits alimentaires exonérés de TVA, éditeurs de livres, etc...)La direction des impôts autorise l'application de la nouvelle réglementation soit en majorant

l'assiette de 25% conformément à la lettre du texte, soit en majorant les taux d'imposition à la TVA de 25%, ce qui, en pratique, aboutit au même résultat.

Dans le cas où l'entreprise choisit l'application de la majoration par les taux, les taux majorés s'établissent comme suit :

Taux de référence	Taux après majoration
6%	7,5%
10%	12,5%
18%	22,5%
29%	36,25%

Les personnes tenues d'appliquer la réglementation (industriels producteurs et commerçants grossistes) doivent s'assurer de la position fiscale de leur client. Lorsqu'il est assujetti, le vendeur doit s'en assurer et porter sur la facture de vente la mention «Assujetti à la TVA» ainsi que son numéro d'identification à la TVA ou la mention «dispensé de la majoration de 25% de la TVA» au vu d'une carte d'immatriculation fiscale portant cette mention.

Les ventes faites par les commerçants détaillants ne sont pas concernées par la majoration de 25% de la TVA, sauf si le commerçant détaillant réalise des ventes à d'autres commerçants revendeurs. Dans ce cas, il est regardé, selon une doctrine administrative infirmée par la jurisprudence, comme un commerçant grossiste sur le plan fiscal et se trouve de ce fait soumis aux mêmes obligations que les grossistes.

Il est bien entendu que la majoration ne s'applique qu'aux ventes et donc aux marchandises vendues par les industriels et commerçants grossistes et ne concerne pas de ce fait les prestations de services.

De même, les livraisons à soi-même taxables d'immobilisations corporelles ou de biens ne sont pas concernées par la majoration de 25%.

Dans une prise de position (173) du 12 février 1999, la DGELF a précisé que la majoration de la TVA de 25% doit être effectuée par les assujettis à la TVA exerçant une activité industrielle, artisanale ou de commerce de gros au titre de leurs ventes à des non assujettis de biens, produits ou marchandises. Les entreprises de bâtiment ne sont donc pas concernées par ladite majoration de 25%.

Quand elle s'applique, la majoration de 25% ne s'applique qu'à la TVA à l'exclusion du Fodec et, éventuellement, du droit de consommation.

Exemple : Soit un produit passible de la TVA au taux de 18% et du Fodec au taux de 1%, vendu par un industriel à un non assujetti :

Prix hors taxes	100
Fodec 1%	1
Assiette TVA	101
TVA 18% avec majoration de 25%	22,725
Montant TTC	123,725

Sous-section 2. Régime à l'importation

Il existe deux régimes d'imposition applicables aux produits à l'importation :

- Le régime de majoration de 25% applicable aux seuls non assujettis totaux.
- Le régime de majoration systématique de 25% applicable à certains produits de consommation.

Bien entendu, la majoration de 25% ne s'applique pas à l'importation des produits non concernés par ladite majoration.

§ 1. Régime de majoration de 25% spécifique aux non assujettis totaux

La fixation de l'assiette à l'importation diffère selon qu'il s'agit d'une importation effectuée par un assujetti, par l'Etat ou une administration ou d'une importation réalisée par un non assujetti :

1) S'il s'agit d'une importation réalisée par un assujetti ou par l'Etat, les collectivités publiques locales et les établissements publics à caractère administratif, l'assiette soumise à la TVA est constituée par la valeur en douane, tous droits et taxes inclus à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même. En pratique, seuls les assujettis totaux de droit échappent à la majoration de 25% à l'importation.

En effet, dans une prise de position 372 du 10 mai 1999, la DGELF a précisé que les importations réalisées par les commerçants grossistes assujettis partiels à la TVA supportent la TVA majorée de 25%.

2) S'il s'agit d'une importation réalisée par un non assujetti, l'assiette soumise à la TVA est constituée par la valeur en douane tous droits et taxes inclus à l'exclusion de la TVA, avec une majoration de 25%.

Le point 2 du § II de l'article 6 du code de la TVA assimile le régime des importations réalisées par un forfaitaire à celui applicable aux non assujettis. Or, l'une des conditions pour l'éligibilité au régime du forfait est de ne réaliser ni importation, ni exportation ! Cette disposition semble donc incohérente avec les conditions du bénéfice du régime forfaitaire.

§ 2. Régime de majoration systématique applicable à l'importation de certains produits de consommation

Certains produits de consommation dont la liste est fixée par le décret n° 2003-477 du 3 mars 2003 sont soumis à la TVA avec majoration de 25% à l'importation, que l'importateur soit assujetti total ou partiel ou qu'il soit non assujetti.

Section 4. Taux

La TVA comprend 4 taux nominaux :

- Le taux réduit de **6%** applicable aux produits et services énumérés par le **tableau B**.

- Le taux intermédiaire de **10%** qui frappe les produits et services énumérés par le **tableau B bis**.

- Le taux majoré de **29%** applicable aux produits énumérés par le **tableau C**. Ce taux se cumule suivant un mécanisme de cascade avec le droit de consommation pour certains produits.

- Le taux normal de **18%** qui se cumule exceptionnellement avec le droit de consommation. Ce taux s'applique de façon résiduelle aux produits qui ne figurent sur aucun autre tableau c'est-à-dire aux produits qui ne sont pas exonérés et qui ne sont ni soumis au taux réduit de 6%, ni au taux intermédiaire de **10%** ni au taux majoré de **29%**.

Les taux de 6%, 10%, 18% et 29% s'appliquent au chiffre d'affaires hors TVA.

§ 1. Précisions relatives aux modalités d'application des taux d'imposition

(1) Régimes conjoncturels :

Aux termes de l'article 8 du code de la TVA, «dans le cadre de l'action du gouvernement pour le développement et la promotion de l'économie nationale ainsi que dans les cas conjoncturels, des suspensions ou des réductions de la TVA pourront être prévues par décret pris après avis du ministre des finances et des ministres concernés. Ces mesures ne sont valables que pour l'année civile au cours de laquelle elles sont prises». Elles peuvent consister à instituer un taux d'imposition spécifique généralement allégé ou à instituer un régime suspensif temporaire.

(2) Précisions relatives au taux majoré de 29% (tableau C) :

Les produits énumérés au tableau C sont soumis à une TVA au taux de 29%. Lorsque la TVA se superpose au droit de consommation, son taux effectif devient supérieur à 29% par rapport au véritable prix hors taxes c'est-à-dire hors droit de consommation et hors TVA.

Il en est de même de l'application d'une taxe parafiscale qui se superpose à la TVA.

(3) Précisions relatives au taux normal de 18% :

Le taux de 18% s'applique de façon résiduelle.

Sont soumis au taux de 18% les produits imposables qui ne figurent ni sur la liste des produits exonérés ni sur les listes des produits soumis à 6%,10% ou 29%. Les produits qui se trouvent en dehors du champ d'application de la TVA de droit ainsi que les produits exonérés sont passibles de la TVA au taux de 18% en cas d'option.

Certains produits soumis au taux de 18% sont aussi soumis au droit de consommation. Nombreux sont les produits industriels soumis à la TVA au taux de 18% qui sont aussi soumis à une taxe professionnelle.

§ 2. Modalités de ventilation du chiffre d'affaires du commerce de détail assujetti par taux d'imposition

Aux termes du paragraphe 11 de l'article 6 du code de la TVA, les ventes réalisées par les commerçants détaillants assujettis à la TVA sont ventilées par taux d'imposition selon les règles suivantes :

- sur la base du chiffre d'affaires mensuel provenant des ventes pour lesquelles des factures ont été délivrées,

- sur la base d'une assiette résultant de l'application de pourcentages au chiffre d'affaires mensuel relatif aux ventes pour lesquelles il a été délivré des factures globales. Ces pourcentages sont fixés sur la base des achats soumis à chaque taux par rapport au montant global des achats mensuels.

a) Obligation légale de facturation à la charge des commerçants détaillants : Les commerçants détaillants soumis à la TVA sont tenus de délivrer des factures individuelles portant toutes les mentions légales pour les ventes de produits soumis à la TVA lorsque ces ventes sont destinées :

- à l'Etat et aux établissements publics à caractère administratif ;

- aux collectivités locales ;

- aux assujettis à la TVA ;

- aux personnes morales ;

- aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices des professions non commerciales ;

- à tout autre client qui réclame la facture.

b) Organisation de certains détaillants : Certains détaillants enregistrent leurs ventes sur des machines électroniques permettant de les ventiler avec précision par taux d'imposition.

c) Facturation globale : En dehors d'un système de ventilation fiable des ventes par taux d'imposition, le commerçant détaillant est tenu pour les ventes réalisées sans facture individuelle d'arrêter quotidiennement leur montant et établir une facture globale. Pour les détaillants qui réalisent toutes leurs ventes au comptant ou par traites, le montant de la facture globale est égal à la différence entre le montant des recettes y compris les chèques et les traites et le montant des ventes ayant fait l'objet de factures individuelles.

Cette facture globale porte un numéro dans la série ininterrompue des factures individuelles émises par le commerçant détaillant.

d) Modalités de ventilation du chiffre d'affaires : Le chiffre d'affaires des commerçants détaillants non munis d'une organisation permettant la ventilation systématique des ventes par taux d'imposition est composé de deux parties :

- La partie ayant fait l'objet d'une facturation individuelle identifiant les taux d'imposition pour chaque produit facturé ;

- Le reliquat ayant fait l'objet d'une facturation globale.

e) Ventilation des factures globales par taux d'imposition : Cette ventilation doit s'effectuer selon les dispositions de l'article 6 § 11 du code de la TVA développées par la doctrine administrative en appliquant «au chiffre d'affaires mensuel ayant fait l'objet de factures globales un coefficient résultant du rapport suivant :

- Au numérateur : le montant hors TVA des achats du mois portant sur des produits destinés à la revente en l'état soumis à l'un des taux de la TVA.

- Au dénominateur : le montant total des achats de marchandises du même mois hors TVA.

En conséquence, les ventes du mois concerné ayant fait l'objet de facturation globale sont ventilées en appliquant les différents coefficients dégagés au montant total des ventes du mois ayant fait l'objet de facturation globale.

Les chiffres d'affaires ainsi dégagés sont considérés TVA comprise auxquels il convient d'appliquer la formule suivante pour déterminer le montant de la TVA par taux :

(CA correspondant à chaque taux x Taux de la TVA) / (100 + Taux de la TVA)

- Au cas où le commerçant détaillant ne réalise pas au cours d'un mois donné des achats de marchandises destinées à la revente en l'état, il doit, selon la doctrine administrative, appliquer les pourcentages dégagés sur la base des achats connus du dernier mois.

- Au cas où le commerçant détaillant peut répartir par des moyens informatiques ou autres son chiffre d'affaires selon chaque taux, il n'est pas tenu d'appliquer les coefficients dégagés sur la base des achats et reste tenu d'établir la facture globale quotidienne en mentionnant le chiffre d'affaires réparti selon chaque taux et les montants de la TVA correspondants».

Section 5. Imposition des ventes locales des sociétés totalement exportatrices

Aux termes de l'article 16 du code d'incitations aux investissements, les entreprises totalement exportatrices peuvent être autorisées à effectuer des ventes ou des prestations de services en Tunisie portant sur une partie de leur production ne dépassant pas 20% de leur chiffre d'affaires à l'exportation départ usine et en hors taxes réalisé durant l'année calendaire précédente.

Les entreprises agricoles et de pêche sont considérées totalement exportatrices lorsqu'elles exportent au moins 70% de leur production avec la possibilité d'écouler le reliquat de leur production (soit 30%) sur le marché local.

Aux termes de l'article 17 du code d'incitations aux investissements, les ventes locales des sociétés totalement exportatrices, autres que de produits agricoles et de pêche, sont soumises aux procédures et à la réglementation du commerce extérieur, de change et de douanes en vigueur.

Les ventes, autres que de produits agricoles et de pêche, sont soumises au paiement des droits de douanes selon les taux de démantèlement prévus par l'accord d'association avec la communauté européenne et au paiement des autres taxes applicables à l'importation.

Les droits de douanes et taxes dus à l'importation sont appliqués sur la valeur du produit fini.

Ils sont dus par la personne qui procède à la mise à la consommation sur le marché local qui est généralement l'acheteur.

Section 6. TVA facturée par erreur

Aux termes du paragraphe 2-I de l'article 2 du code de la TVA, se placent en assujettis et sont par conséquent redevables de la TVA les personnes physiques ou morales qui mentionnent la TVA sur leurs factures ou tout autre document en tenant lieu et ce, du seul fait de sa facturation.

Toutefois, lorsqu'elles ne sont assujetties qu'en raison de la TVA qu'elles facturent à tort, ces personnes ne sont redevables que de la TVA ayant fait l'objet d'une mention ou d'une facturation.

Par ailleurs, bien que due par celui qui la facture, toute TVA facturée à tort reste non déductible chez celui qui la supporte.

Section 7. Régime de TVA relatif aux affaires résiliées ou annulées

Aux termes du point 5 du § IV de l'article 9 du code de la TVA, la TVA perçue à l'occasion d'affaires qui sont, par la suite, résiliées ou annulées, est imputée sur la TVA due sur les opérations réalisées ultérieurement dans les limites de l'expiration de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Pour bénéficier de la reprise de la TVA, les assujettis doivent joindre à leur déclaration mensuelle un état indiquant :

- Les noms et adresses des personnes avec lesquelles les affaires sont conclues ;
- La date de l'opération initiale et de celle rectifiée ;
- Les folios du livre journal ou du livre spécial sur lequel ont été enregistrées les factures initiale et rectifiée ;
- Le montant de la facture initiale et celui sur lequel porte la résiliation ou l'annulation.

Section 8. Régime de la TVA sur créances insolvables

La doctrine administrative interdit la reprise de la TVA payée sur une vente qui ne sera jamais encaissée en raison de l'insolvabilité du client.

Cette doctrine qui semble trop sévère fait peser sur l'entreprise une convention implicite de ducroire. Ainsi, d'un simple collecteur de TVA, l'assujetti se transforme en véritable redevable qui supporte la TVA à la place de son client défaillant.

Cette doctrine administrative relative à la mise à la charge définitive du collecteur de la TVA due sur les débits lorsque la créance s'avère insolvable est confirmée par une disposition expresse du code de l'IRPP et de l'IS. En effet, aux termes du point 4 de l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS, les charges d'exploitation comprennent : «les provisions pour créances douteuses, y compris les impôts indirects qu'elles ont subis, pour lesquels une action en justice est engagée... et ce dans la limite de 30% du bénéfice imposable».

Section 9. Les exonérations

Aux termes de l'article 4 du code de la TVA, sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations énumérées par le tableau A. Sont aussi exonérés de la TVA (point 11, alinéa 3, § II de l'article premier du code de la TVA) lors de la vente par les commerçants détaillants, les produits alimentaires, les médicaments, les produits pharmaceutiques et les produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.

Néanmoins, lorsqu'un produit est exonéré de TVA, la TVA incluse dans les matières et services intrants utilisés pour le réaliser n'ouvre pas droit à récupération, d'où une sérieuse limitation à la portée réelle de l'exonération.

Dans ce contexte, lorsqu'une opération exonérée est insérée dans un circuit de production, de distribution ou de service, la charge fiscale globale pourrait s'avérer plus élevée que si l'ensemble du circuit avait supporté la TVA !

L'exonération du tableau A entraîne donc la perte du droit à déduction, sauf pour les exportations ou les ventes aux assujettis en cas d'option à l'assujettissement du produit.

§ 1. Les différents types d'exonération

Il existe deux types d'exonération à la vente : **l'exonération à l'export** qui, pour les produits et opérations taxables et moyennant la formalité de l'option pour les opérations exonérées (telles celles du tableau A), devient assimilée à une opération taxable et **l'exonération en régime local** qui prive du droit à déduction et n'équivaut de ce fait pas à une véritable détaxation puisque la TVA subie sur les éléments composant le coût de revient s'intègre dans ces coûts et constitue une TVA rémanente.

A. L'exonération à l'export

Les ventes à l'export sont exonérées de TVA en raison du fait qu'elles se situent hors du champ territorial de la TVA tunisienne. Les produits soumis à la TVA en régime intérieur et les produits

exonérés ayant fait l'objet d'une option d'assujettissement à l'export sont, de ce fait, totalement dégrevés de TVA tunisienne pour être soumis, généralement, à la taxe de même nature dans le pays destinataire. C'est le système dit de la compensation aux frontières qui permet au pays exportateur d'exonérer pour permettre au pays, dans lequel pénètre le produit pour y être consommé, d'imposer.

On dénombre deux types d'exportations :

1) Les exportations directes réalisées directement à l'étranger.

L'exportation de marchandises n'est considérée comme telle que lorsqu'elle fait l'objet d'une déclaration d'exportation déposée au nom propre de l'entreprise et visée par les services des douanes. En effet, aux termes du § II de l'article 3 du code de la TVA, «une marchandise destinée à l'exportation est considérée comme livrée en Tunisie au regard d'un vendeur lorsque la déclaration d'exportation n'a pas été déposée au nom de celui-ci».

2) Les exportations indirectes constituées par les ventes et prestations aux :

- entreprises totalement exportatrices régies par les articles 10 à 20 du code d'incitations aux investissements, y compris les sociétés de commerce international totalement exportatrices,

- entreprises établies dans les parcs d'activités économiques régies par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée par les lois subséquentes ; et

- les organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents régis par la loi n° 85-108 du 6 décembre 1985 pour la vente de biens uniquement en matière de TVA.

- Les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents (Loi n° 2001-94 du 7 août 2001).

Dans une prise de position (1636) du 9 novembre 1999, la Direction Générale des avantages fiscaux et financiers a autorisé, pour un contribuable qui en a fait la demande, la régularisation d'une prestation de sous-traitance avec une entreprise totalement exportatrice dès lors que la société bénéficiaire du service dispose d'une attestation d'exonération de TVA en cours de validité et que le service rendu est rattaché à l'activité de l'exportation.

Le régime de TVA régissant l'exonération des exportations les assimilent aux ventes taxables. Il maintient le droit à récupération de la taxe d'amont. Néanmoins, le droit à déduction sur les produits et opérations exonérés par disposition de la loi, c'est-à-dire les produits et opérations exonérés par le tableau A, suppose une option préalable constituant un pur formalisme.

La TVA déductible sur les achats liés aux exportations bénéficie, lorsque l'entreprise dégage un crédit de TVA, d'un régime de restitution accéléré et à 100%.

B. Les exonérations par disposition de la loi

Il y a exonération par disposition de la loi, lorsqu'un produit ou une opération, bien que se trouvant dans le champ d'application de la TVA, en est exonérée par une disposition particulière de la loi.

L'exonération légale dans le système de TVA tunisienne s'applique selon le cas :

- à un produit ou à une opération de façon absolue, ou
- à un ou plusieurs stades (tels à l'importation, à la production et à la vente), ou
- en fonction de certaines conditions liées au domaine d'utilisation du produit.

L'exonération par disposition de la loi n'exige généralement pas d'autorisation préalable.

Néanmoins, certaines exonérations du tableau A annexé au code de la TVA nécessitent des autorisations administratives préalables ou, pour le cas du papier journal, une caution bancaire ou une consignation égale au montant de la TVA due sur le papier importé apurée sur la base des quantités de papier utilisées dans l'édition des journaux (point 20 (a) du tableau A annexé au code de la TVA).

L'exonération par disposition de la loi entraîne la perte du droit à déduction de la TVA qui a grevé les éléments du prix de la vente exonérée.

Néanmoins, l'entreprise assujettie qui réalise des ventes à d'autres assujettis peut opter pour l'imposition de tout ou partie des produits et opérations exonérés vendus aux assujettis (option ciblée).

C. Distinction entre exonération et régime suspensif

Le régime de l'exonération à l'exportation pour le vendeur est proche de celui de la vente en suspension de taxe. Ils sont tous les deux dépendants de la qualité de l'acheteur. Toutefois, si l'exonération est en principe définitive, l'achat en suspension est toujours précaire. La suspension reporte l'exigibilité de la TVA applicable sous réserve de l'utilisation conforme du bien acquis en suspension. Ainsi, en cas de revente d'une immobilisation acquise sous le régime suspensif au cours de la période de reversement, elle donne lieu à reversement de la TVA suspendue comme si elle avait été payée normalement.

Quant à l'exonération des produits et opérations (du tableau A notamment), elle s'applique à l'opération ou au produit (des fois en fonction de la qualité de l'acquéreur, ce qui rend confus la distinction entre régime suspensif et exonération), et surtout elle prive du droit à déduction plaçant, par là même, l'entreprise sous le régime des entreprises partiellement soumises à la TVA.

D. Les conséquences de l'exonération

L'exonération à l'exportation directe ou indirecte de produits taxables ou ayant fait l'objet d'une option d'assujettissement est régie par les mêmes règles que celles applicables aux affaires taxables.

Mieux encore, elle bénéficie d'un régime de restitution du crédit de TVA à la fois total et accéléré, suivi d'un contrôle approfondi a posteriori.

En revanche, l'exonération par disposition de la loi prive du droit à déduction au titre du produit exonéré et place l'entreprise sous le régime des entreprises partiellement assujetties à la TVA.

La conséquence la plus dangereuse de l'exonération par disposition de la loi est qu'elle favorise l'importation au détriment de la production locale. En effet, un produit importé en exonération est un produit totalement détaxé aussi bien dans le pays d'origine qu'en Tunisie alors que le même produit fabriqué localement reste grevé de la TVA sur les intrants non récupérables en raison de la seule exonération à la vente. Cet inconvénient majeur devrait amener le législateur à réfléchir quant à la validité même du régime d'exonération.

§ 2. Les autres exonérations

A. L'exonération du commerce de produits alimentaires, des médicaments, des produits pharmaceutiques et des produits soumis au régime de l'homologation des prix au stade du détail

Cette exonération est édictée par le point 11 du § II de l'article premier du code de la TVA.

Sont considérés **produits alimentaires** les produits de l'alimentation humaine ainsi que ceux de l'alimentation animale tels les aliments pour bétail et pour volaille.

Les médicaments et produits pharmaceutiques :

• **Par médicament,** il convient d'entendre tout produit ayant obtenu une autorisation de mise sur le marché (AMM) par les services compétents du ministère de la santé publique conformément à l'arrêté du ministre de la santé publique du 25 décembre 1990.

• **Par produit pharmaceutique,** il convient d'entendre tout produit à vente exclusive en pharmacie et figurant sur une liste arrêtée par les services compétents du ministère de la santé publique.

Les produits soumis au régime de l'homologation des prix :

(1) Le papier et le cahier scolaire subventionnés.

(2) Les cahiers scolaires numérotés sous les numéros 12, 24, 48 et 72 ainsi que les cahiers de travaux pratiques, de dessin, de récitation et de musique repris au numéro 482020.0 du tarif douanier et homologués par les services compétents.

(3) Le tabac, les allumettes, la poudre à feu et les cartes à jouer.

(4) L'alcool.

(5) Les carburants y compris le GPL.

(6) La chaux, le ciment y compris le ciment blanc et le rond à béton.

(7) Les ventes de véhicules réalisées par les concessionnaires.

B. Régime conjoncturel de suspension de la TVA

Aux termes de l'article 8 du code de la TVA, «dans le cadre de l'action du gouvernement pour le développement et la promotion de l'économie nationale ainsi que dans les cas conjoncturels, des suspensions (qui constituent le plus souvent plutôt des exonérations) ou des réductions de la TVA peuvent être prévues par décret pris après avis du ministre des finances et des ministres concernés».

Les mesures prises selon la procédure de l'article 8 du code de la TVA sont toujours conjoncturelles et d'une durée de validité limitée à l'année civile au cours de laquelle elles sont prises.